



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **T. K.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17813/18/5000-10470-712507, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 29. 6. 2021, č. j. 29 Af 57/2018 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce byl postižen za porušení rozpočtové kázně jednak vyměřením odvodu do státního rozpočtu a odvodem do Národního fondu, a následně ještě stanovením penále za prodlení s odvodem. Tak, jak se konala samostatná řízení před správcem daně, tak posléze probíhají i samostatná soudní řízení. Pro přehlednost se nejprve uvádí rozhodující fakta z obou řízení.

[2] Rozhodnutími ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva platební výměry na odvod *za porušení rozpočtové kázně* (č. 31/2016 a č. 30/2016) ze dne 16. 2. 2016, jimiž Finanční úřad pro Kraj Vysočina vyměřil jednak odvod do státního rozpočtu ve výši 1.215.000 Kč, jednak odvod do Národního fondu ve výši 6.885.000 Kč.

[3] Proti uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobce podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Věc byla vedena pod sp. zn. 29 Af 52/2017 (poznámka NSS: rozsudek krajského soudu citovaný níže je mylně opatřen spisovou značkou 29 A 52/2017). Krajský soud nejprve usnesením ze dne 11. 7. 2017, č. j. 29 Af 52/2017 - 49, žalobě přiznal odkladný účinek. Toto usnesení nabylo právní moci dne 12. 7. 2017. Posléze rozsudkem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 29 A (Af) 52/2017-104, obě výše citovaná rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc vrátil tomuto orgánu k dalšímu řízení.

[4] V nyní posuzovaném případě týž správce daně v mezidobí dvěma platebními výměry ze dne 16. 8. 2017 stanovil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 16. 4. 2015 do 26. 4. 2017, a to ve výši 2.923.802 Kč (platební výměr č. 95/2017) a 515 965 Kč (platební výměr č. 147/2017). Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17813/18/5000-10470-712507, potvrdil napadené platební výměry na penále. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou podanou rovněž u Krajského soudu v Brně. Věc je vedena pod sp. zn. 29 Af 57/2018. Rozsudkem krajského soudu vyhlášeným dne 29. 6. 2021, č. j. 29 Af 57/2018 - 46, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 8. 2018 a věc vrácena tomuto orgánu k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti citovanému rozsudku je předmětem posouzení v této věci.

[5] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku vyšel z toho, že přiznáním odkladného účinku žalobě (ve věci 29 A (Af) 52/2017) se pozastavují všechny myslitelné účinky žalobou napadeného rozhodnutí, které přichází do úvahy, a to až do skončení řízení před soudem (resp. do zrušení odkladného účinku), přičemž odkladný účinek žaloby se vztahuje nejen na exekuční proveditelnost rozhodnutí, ale i na veškeré jeho další právní následky, byť na formální právní moci daného rozhodnutí se nic nemění. Přitom odkázal na dílčí závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2019 - 46, ze dne 25. 1. 2021, č. j. 4 Afs 253/2019 - 40, a zejména bodů [15] a [17] rozsudku ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019 - 25.

[6] Uzavřel pak, že „správce daně vydal platební výměry na penále v situaci, kdy jim předcházející podkladová rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně nemohla působit žádné právní následky vzhledem ke přiznání odkladného účinku žalobě proti nim podané. Na tom ničeho nemění, že předmětnými platebními výměry na penále bylo žalobci sdělováno toto příslušenství vzniklé v období ještě před vydáním usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě. V době, kdy správce daně platební výměry na penále vydával, mu pro tento úkon chyběl zákonem předpokládaný podklad, totiž pravomocné, vykonatelné a účinné rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně.“ a již citovaným rozsudkem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 29 Af 52/2017 - 104, zrušil oba platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[7] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku kasační stížnost. Zdůraznil v ní, že Nejvyšší správní soud již o obdobné právní otázce rozhodl, konkrétně v rozsudku ze dne 18. 9. 2015, č. j. 5 Afs 29/2015 - 68. Z tohoto rozsudku stěžovatel dovozuje, že přiznání odkladného účinku žalobě o odvodu nemá vliv na možnost žalovaného stanovit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Pro opačný závěr by dle jeho názoru soud musel aktivovat rozšířený senát dle § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., správní řád soudní (dále jen „s. ř.“).

[8] V rozsudku č. j. 7 Afs 354/2019 - 25, z něhož vychází krajský soud, Nejvyšší správní soud posuzoval zcela odlišnou skutkovou situaci – následky přiznání odkladného účinku pro věc, o níž se vedl spor ve věci samé, nikoliv ve vztahu k ostatním (akcesorickým)

pokračování

rozhodnutím. Nadto penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vzniká ze zákona a správce daně nedisponuje správním uvážením stran jeho samotného vyměření, či stanovení jeho případně výše. Penále bylo vyměřeno toliko za období předcházející přiznání odkladného účinku příslušné žalobě; nenastala tedy hypoteticky problematická situace, v níž by bylo penalizováno také období, ve kterém byl odkladný účinek již krajským soudem přiznán. Krajským soudem akcentovaného výsledku – zmrazení stavu věci – bylo možno dosáhnout i jiným způsobem, a to přiznáním odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o penále. Soud pak této žalobě odkladný účinek přiznal.

[9] Žalobce poukázal na odůvodnění krajského soudu a v něm citovanou judikaturu a vyjádřil své přesvědčení o správnosti jeho závěrů. Připomněl, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je toliko příslušenstvím odvodu a sleduje tak jeho osud, přičemž krajský soud oba platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně zrušil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je včasná, projednatelná a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatel učinil meritem předmětné věci otázku možnosti stanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně v případě, že žalobě proti rozhodnutí o odvodu za ono porušení rozpočtové kázně byl přiznán odkladný účinek.

[13] Touto otázkou se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, přičemž dospěl v rozsudku ze dne 8. 6. 2015, č. j. 4 Afs 36/2015 - 70, k závěru, že (důraz přidán soudem) „přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí správního orgánu mění poměry mezi účastníky řízení v tom směru, že odkládá účinky žalobou napadeného správního rozhodnutí, které tak v důsledku přiznání odkladného účinku není vykonatelné. Přiznání odkladného účinku je tedy procesní institut, který pouze dočasně odkládá (a chrání před) účinky napadeného správního rozhodnutí a způsobuje, že po dobu přiznání odkladného účinku nedochází ke změně právních poměrů účastníků řízení. Přiznání odkladného účinku pozastavuje ty účinky napadeného správního rozhodnutí, které z povahy věci pozastavit lze (tj. uložené právní povinnosti nelze vynucovat, přiznaná oprávnění nelze uplatňovat, odejmutá oprávnění zůstávají zachována, atd.). To však nic nemění na tom, že takovéto správní rozhodnutí stále existuje a v souladu s principem presumpce správnosti správních aktů (podle kterého se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej), je tudíž možno a nutno přiblížit k jeho obsahu a vycházet ze skutečností v něm uvedených. Rozhodnutí o přiznání odkladného účinku ostatně nepředjímá výsledek řízení samotného. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud ve svém rozhodnutí vycházel z existence rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně stěžovatelem. Je mimoto zřejmé, že § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech nestanoví podmínku pravomocného a vykonatelného rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně jako nutný předpoklad pro vydání platebního výměru na penále, respektive pro rozhodnutí o odvolání proti takovému platebnímu výměru. Podmínkou je, že porušitel rozpočtové kázně byl v prodlení s odvodem, což v dané věci bylo splněno, a to bez ohledu na usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o stanovení odvodu a bez ohledu na vykonatelnost takového rozhodnutí o stanovení odvodu. Nejedná se ani o opatření směřující k výkonu rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.“ (srov. i rozsudky ze dne 8. 7. 2015, č. j. 4 Afs 35/2015 - 84, č. j. 5 Afs 29/2015 - 68, a ze dne 3. 9. 2015, č. j. 3 Afs 33/2015 - 77). Rozsudek krajského soudu tuto ustálenou judikaturu pomíjí. Rozsudek

č. j. 7 Afs 354/2019 - 25 citovaný krajským soudem na projednávanou věc nedopadá, jak správně uvádí stěžovatel. V rozsudku č. j. 7 Afs 354/2019 - 25 Nejvyšší správní soud posuzoval dopady přiznání odkladného účinku na povinnost žalobce po dobu soudního řízení pravomocně stanovenou (doměřenou) daň hradit, bylo-li rozhodnuto o odkladném účinku žaloby směřující proti stanovení daně. Soud dovodil, že daňovému subjektu (žalobci) nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil na osobní daňový účet po dobu trvání odkladného účinku žaloby proti pravomocnému rozhodnutí ve věci doměření daně, na jejíž úhradu byly tyto částky určeny. Projednávaná věc tedy nedává odpověď na meritum sporu.

[14] Nejvyšší správní soud však nepřehlédl, že žalovaný, s přispěním krajského soudu, vznáší v nyní projednávaném případě otázku (stanoví meritum sporu), která je pro výsledek věci zcela bezpředmětná a byla již v minulosti vyřešena.

[15] Rozhoduje-li stejný senát krajského soudu spor o odvod z porušení rozpočtové kázně a spor o na něj navazující příslušenství, měl by vést v patrnosti, že je nanejvýš vhodné rozhodnout nejprve spor o věci hlavní a až následně spor o příslušenství. Jedině tak dojde k naplnění zásady hospodárnosti řízení a lze takto předejít případným dalším zbytečným sporům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 66/2018 - 46). Krajský soud ovšem postupoval (ve stejném složení senátu a v rozmezí dvou dnů) právě naopak.

[16] V projednávané věci rozhodl nejprve o příslušenství, posléze až o věci hlavní – odvodu za porušení rozpočtové kázně (o dva dny později!). Konstatoval přitom, že tento odvod byl stanoven (vyměřen) nezákonně, s tím, že nezákonnost zde byla již v době vydání rozhodnutí o penále (srov. bod [13] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Afs 174/2021 - 42). Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že pravomocným zrušením rozhodnutí o odvodu zanikl ze zákona důvod pro vydání rozhodnutí o penále, neboť rozhodnutí o odvodu závazně určuje okamžik porušení rozpočtové kázně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45). Rozhodnutí prvostupňového správce daně tak po zrušení rozhodnutí žalovaného o odvodu nebylo v právní moci a nemohlo sloužit jako závazný titul k určení okamžiku vzniku porušení rozpočtové kázně. Příslušenství daně totiž sleduje i její osud (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, č. 3336/2016 Sb. NSS, či nedávné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2019, č. j. 8 Afs 128/2018 - 37, a ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 - 42, ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018 - 21), jak správně uvedl žalobce.

[17] Ačkoliv si je kasační soud vědom zásady presumpce správnosti správních aktů a posuzování stavu věci k rozhodnému datu, v projednávaném případě žalovanému nezbyvá než v přezkumném řízení zrušit rozhodnutí o odvolání, které postrádá autoritativní určení data pro začátek plynutí penále, proto byt' je rozsudek krajského soudu v rozporu s ustálenou judikaturou, jeho výrok o zrušení rozhodnutí žalovaného obstojí (srov. i výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 66/2018 - 46). Je totiž nutné vždy dbát toho, že není přijatelné, aby po určitou dobu existovala pravomocná a vykonatelná rozhodnutí o příslušenství daně, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti (rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 - 68).

[18] Žalovaný namísto toho, aby soudu sdělil výsledek řízení o penále (ať již výsledek přezkumného řízení či řízení o zastavení řízení), případně kasační stížnost vzal zpět, vyčkával v rozporu se zásadami daňového řízení (srov. § 5 odst. 3, § 7 odst. 2 a zejména § 9 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a výše citovanou judikaturou na výsledek opětovného posouzení argumentů uvedených v kasační stížnosti.

pokračování

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[19] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesní úspěch zaznamenal v řízení o kasační stížnosti žalobce, neboť kasační stížnost byla shledána nedůvodnou; má proto vůči stěžovateli právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Žalobce však v řízení před Nejvyšším správním soudem účelně vynaložené náklady netvrdil ani neprokázal. Soud mu je tedy ani nemohl přiznat.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. března 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu